

Exención de indemnizaciones por extinción del contrato de alta dirección

Sentencia del Tribunal Supremo 1528/2019, de 5 de noviembre de 2019, recurso de casación núm. 2727/2017

Bernardo Vidal Martí

Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

Diario La Ley, Nº 9548, Sección Novedad Editorial, 8 de Enero de 2020, **Wolters Kluwer**

El Tribunal Supremo resuelve definitivamente en esta sentencia acerca de la posibilidad de declarar la exención en el IRPF en la extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario. Modificando su criterio anterior, admite la aplicación de la exención del artículo 7.e) de la LIRPF hasta el límite de 7 días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades. Este criterio había sido previamente defendido por la Audiencia Nacional en una sentencia de 2017, objeto del presente recurso, acogiendo la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo.

directivo; alta dirección; extinción contrato; indemnización

I. INTRODUCCIÓN y ANTECEDENTES DE HECHO

La **Sentencia del Tribunal Supremo 1528/2019 (LA LEY 161040/2019)**, de 5 de noviembre de 2019, recurso de casación núm. 2727/2017 (LA LEY 161040/2019) fija el criterio definitivo del Alto Tribunal respecto de la aplicación de la exención del artículo 7.e) de la Ley 35/2006 del IRPF (LA LEY 11503/2006), a las indemnizaciones por despido o cese derivadas de los contratos suscritos al amparo del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (LA LEY 2054/1985), por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección.

Conviene, antes de analizar el caso concreto que se contempla en esta sentencia efectuar un breve recorrido en primer lugar por la normativa laboral aplicable y posteriormente por los distintos pronunciamientos judiciales que ha tenido la aplicación de la exención a estos contratos.

1.1. Normativa

Está constituida por el Real Decreto citado anteriormente, que regula una de las relaciones especiales que, de acuerdo con el artículo 2.1.a) de la Ley 8/1980, de 10 de marzo (LA LEY 496/1980), del **Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015)** (actualmente Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (LA LEY 16117/2015) que aprueba el Texto Refundido de esta Ley), prevé que se regulen por una normativa específica.

En efecto, el **apartado 3 del artículo 1** del ET, en su letra c), dispone:

«(.../...)»

3. Se excluyen del ámbito regulado por esta ley:

(.../...)

c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo.

(.../...)»

Y **el artículo 2** del citado ET establece:

«1. Se considerarán relaciones laborales de carácter especial:

a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c).

(.../...)»

Por su parte, el Real Decreto 1382/1995 delimita, en su **artículo 2** su ámbito de aplicación, definiendo el concepto de personal de alta dirección en sus **apartados 2 y 3**:

«(.../...)»

2. Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los

criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

3. Se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015).

(.../...)»

De todo lo anterior se deriva la **aplicación de esta norma al personal de alta dirección, no considerando incluido** en el mismo a quienes se limiten a realizar los contenidos inherentes al cargo de **consejero o miembro de los órganos de administración de sociedades, cuya relación es de carácter mercantil**, y por tanto quedan al margen del ET y de su normativa de desarrollo.

Conviene reseñar que **desde 2012 se ha extendido el ámbito** de aplicación del RD, al añadirse un apartado 4 al artículo 1, referido a determinados directivos del sector público empresarial:

«(.../...)»

4. El presente real decreto se aplicará a los máximos responsables y personal directivo a que se refiere el Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo (LA LEY 3720/2012), sobre régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades, que no estén vinculados por una relación mercantil, en aquello que no se oponga al mismo ni al Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (LA LEY 1904/2012).»

Por último, y dadas las características de la relación que une al directivo con la Empresa (la recíproca confianza que debe existir entre ambas partes), **la exposición de motivos del RD** establece que **«se ha optado por proporcionar un amplio margen al pacto entre las partes de esta relación, como elemento de configuración del contenido de la misma, correspondiendo a la norma por su parte el fijar el esquema básico de la materia a tratar en el contrato, profundizando más en cuestiones, como por ejemplo, las relativas a las causas y efectos de extinción de contrato, respecto de las que se ha considerado debía existir un tratamiento normativo más completo, al ser menos susceptibles de acuerdos entre partes»**.

Respecto de las **causas y efectos de extinción del contrato**, transcribimos el contenido del **artículo 11** del mismo, cuyo **apartado 1 va a resultar determinante** en los litigios que van a **fundamentar la sentencia** que se comenta.

«(.../...)»

Artículo 11. Extinción del contrato por voluntad del empresario

1. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido.

2. El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015); respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades.

3. Cuando el despido sea declarado improcedente o nulo, el empresario y el alto directivo acordarán si se produce la readmisión o el abono de las indemnizaciones económicas previstas en el párrafo dos de este artículo, entendiéndose, en caso de desacuerdo, que se opta por el abono de las percepciones económicas. Si el despedido se reintegrase al empleo anterior en la Empresa, se estará a lo dispuesto en el artículo 9.3. de este Real Decreto.»

1.2. Breve reseña de la evolución jurisprudencial

Tras unos pronunciamientos iniciales bajo la vigencia de la Ley 44/1978 (LA LEY 1734/1978), tanto por parte de la DGT como de algunos Tribunales de Justicia y de la Audiencia Nacional, que declaraban la exención de estas indemnizaciones, el **criterio jurisprudencial que ha estado vigente hasta la sentencia de 5 de noviembre de 2019**, objeto de este comentario, ha sido **el fijado por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, en su Sentencia 6591/1995**, de 21 de diciembre.

En este recurso de casación, **el Tribunal Supremo casó y anuló la sentencia de 8 de marzo de 1994 de la Audiencia Nacional que**, estimando el recurso interpuesto contra la denegación por el TEAC de la solicitud del recurrente, **consideró que la indemnización satisfecha era obligatoria por el efecto vinculante del contrato**, y que por dicha razón la indemnización pactada era jurídicamente la obligatoria, **deduciendo que la totalidad de la indemnización estaba «no sujeta»**. De ello derivó la AN, que el acto de retención practicado a cuenta del IRPF por el Banco XX no procedía, declarando el derecho a que le fuera devuelta la suma indebidamente ingresada en el Tesoro Público, con los intereses de demora desde el día de la retención.

Frente a este criterio de la AN, el Tribunal Supremo declaró la sujeción en su totalidad al IRPF de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, **al considerar que el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (LA LEY 2054/1985), no establecía ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio**, respecto de estas indemnizaciones. Por ello **consideró que no era aplicable a las mismas la exención del artículo 7 e) del Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004)**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) (TRLIRPF (LA LEY 372/2004)).

Por tanto, **este criterio** fue, como anticipamos, el seguido desde entonces tanto por la Audiencia Nacional como por el TEAC y la DGT, y **fue confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de junio de 2012** (recurso de casación para unificación de doctrina nº145/2009).

El Tribunal Supremo, Sala de lo Social, en su sentencia 3088/2014, de 22 de abril (recurso de casación para la unificación de doctrina 1197/2013, citando como normas contradictorias la sentencia TSJ de Galicia de 26/2/2013 y la del TSJ de Madrid de 22/11/2005) **se pronunció**, con el detalle que veremos luego, **en el sentido de considerar que un alto cargo, en un supuesto de desistimiento unilateral del empresario, tiene derecho como indemnización obligatoria mínima, a la de siete días de salario por año de servicio hasta un máximo de seis mensualidades**, a que se refiere el artículo 11.1 del RD 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), **y ello aunque en el contrato estuviera expresamente pactada una cláusula que excluyera el derecho a indemnización**.

Trasladando este criterio al ámbito tributario, la Audiencia Nacional, basándose en la interpretación que del artículo 11.Uno —relativo a la extinción del contrato por voluntad del empresario— del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985) se realiza en la sentencia de la Sala de lo Social mencionada, **considera en su sentencia de 8 de marzo de 2017**, que es **objeto de**

casación en el recurso que ahora se comenta, que se trata de una indemnización obligatoria, por lo que está exenta a tenor del artículo 7 e) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto TRLIRPF.

1.3. Antecedentes de hecho

Los antecedentes pueden ser sucintamente explicados en la siguiente forma: **la inspección** (y posteriormente el TEAC) consideraron que las indemnizaciones por cese de personal de alta dirección satisfechas a una contribuyente **estaban sujetas a IRPF y a su sistema de retenciones** a cuenta. En consecuencia, la inspección **practicó la correspondiente regularización**, aplicando a la indemnización la reducción del 40 % en la medida en que se ha generado en un período superior a dos años, poniendo en conocimiento del retenedor, obligado tributario, que las retribuciones sobre las que se propone regularización, no habían sido declaradas por el perceptor de las mismas en su declaración de IRPF.

La liquidación definitiva por el **concepto de retención IRPF**, ejercicio 2006, **y la resolución sancionadora** por el mismo concepto y período **fueron confirmadas por el TEAC mediante resolución desestimatoria** de las pretensiones del recurrente de fecha 5 de febrero de 2015.

Contra la misma se interpuso el recurso que resolvió la Audiencia Nacional en su sentencia de 8/3/2017, anulando la resolución del TEAC, así como la liquidación y sanción originariamente impugnadas, al considerar que la recurrente no estaba obligada a practicar retención por **la indemnización** satisfecha a D.^a S. R. con causa en su cese como personal de alta dirección, al estar **exenta** esa renta del IRPF, **por revestir carácter obligatorio hasta el límite de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades**.

Preparado el recurso de casación, tanto por el Abogado del Estado como por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, la sección de admisión de la Sala Tercera del **Tribunal Supremo** lo admitió por auto de 25 de octubre de 2017, en el que **aprecia un interés casacional objetivo** para la formación de la jurisprudencia, **enunciado en estos literales términos**:

*«[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: **Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del***

contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 7.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) y 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, en relación con los artículos 101.2 del citado Texto Refundido y 73.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (LA LEY 1145/2004).»

El **Abogado del Estado**, en la representación que le es propia, **interpuso recurso de casación** mediante escrito de fecha 29 de noviembre de 2017, **considerando que la sentencia impugnada ha infringido:**

- (i) los artículos 7.e) (LA LEY 372/2004) y 101.2 del TRLIRPF (LA LEY 372/2004) y 73.3 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 1775/2004, de 30 de julio (LA LEY 1145/2004), en relación con el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección; y**
- (ii) el art. 1.6 del Código Civil (LA LEY 1/1889).**

Podemos resumir en los siguientes términos la **fundamentación del recurso**:

– En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario no existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, la indemnización, cualquiera que sea su cuantía, no está exenta de tributación en el IRPF, al amparo del artículo 7.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, sin que esa conclusión se vea alterada por la doctrina establecida en la sentencia del Pleno de la

Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013). Afirma que **debe mantenerse la interpretación que ha venido sosteniendo la Sala Tercera del Tribunal Supremo** (citando la **sentencia de 13 de junio de 2012**, recurso145/2009) que aplica la doctrina de la sentencia de esta Sala de 21 de diciembre de 1995, que declaró la sujeción en su totalidad de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, al no establecer el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (LA LEY 2054/1985), ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio, respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección.

– **En su opinión, la Sala de instancia no ha tenido en cuenta que la doctrina establecida en la sentencia de 22 de abril de 2014 no constituye jurisprudencia**, por tratarse de una sola sentencia aislada, a la que, además, se acompaña un voto particular discrepante, por lo que ha infringido el art. 1.6 del Código Civil (LA LEY 1/1889).

Mantiene que, aun **cuando se admitiera la fuerza expansiva del recurso de casación** para la unificación de doctrina, **la Sala de lo Social del Tribunal Supremo no fija como doctrina la que preconiza la Sala de instancia** (que la indemnización de siete días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, haya de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección, incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese) **ya que si se examina la mencionada sentencia se llega a la conclusión de que no es posible en estos casos eliminar toda indemnización, porque admite modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación**, y entre esas modulaciones no cabe descartar el pacto de indemnizaciones inferiores a siete días u otras alternativas que pudieran sustituir a la indemnización, como la ampliación del plazo de preaviso.

Por lo anterior, **solicita que la Sala declare que la sentencia de instancia ha infringido el art. 7.e) TRLIRPF (LA LEY 372/2004)** por declarar exenta la indemnización hasta el límite de siete días de salario con el tope de seis mensualidades; **y, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida**, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 2015, como los actos administrativos de los que trae causa.

La parte recurrida no compareció en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.2 LJCA (LA LEY 2689/1998). Considerando innecesaria la celebración de vista pública se designó Magistrado ponente y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 8 de octubre de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y FALLO

— En el **primer fundamento** señala el Tribunal la **cuestión que suscita este recurso**: el **tratamiento tributario de la indemnización por cese de una trabajadora con contrato de alta dirección**, ya que de concluir que gozaba de la exención establecida en el art. 7.e) del TRLIRPF (LA LEY 372/2004) la liquidación y sanción impuestas a la empresa recurrente (derivadas de no haber practicado la retención) resultarían improcedentes, dado que no existe la obligación de practicar retención sobre las rentas exentas [art. 101.2 del TRIRPF y art. 73.3.a) del Reglamento, Real Decreto 1775/2004 (LA LEY 1145/2004)].

Considera que **para determinar si esa indemnización se encontraba exenta** a efectos del **IRPF debe procederse a realizar un análisis secuencial de dos normas** jurídicas claramente definidas, **por un lado, el artículo art. 7.e) del TRLIRPF (LA LEY 372/2004) y, por otro lado, el art. 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985)**, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

El primero —art. 7.e) del TRLIRPF (LA LEY 372/2004)— será objeto de interpretación principal y directa en el recurso de casación, al tratarse de una norma tributaria, cuyo fin es disciplinar las indemnizaciones por despido o cese del trabajador como categoría exenta de IRPF.

El segundo (el art. 11. Uno. del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985)) —referido a la extinción del contrato por voluntad del empresario, y que considera el TS que se califica con acierto por la Administración recurrente como la normativa laboral de aplicación— **reclama, en cambio, una interpretación prejudicial, en la medida que suscita una cuestión no perteneciente al orden administrativo, aunque directamente relacionada con un recurso contencioso-administrativo** (artículo 4 LJCA (LA LEY 2689/1998)).

— En el **fundamento Segundo se analizan las indemnizaciones por despido o cese** del trabajador como **categoría exenta del IRPF**. De acuerdo con el **art. 7.e)** del TRLIRPF, estarán exentas las siguientes rentas:

«Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015), en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato [...].»

Advierte el Abogado del Estado que, aunque se citan como infringidas las normas del TRLIRPF (LA LEY 372/2004) (2004), **la cuestión jurídica que plantea el recurso de casación subsiste a la luz del vigente artículo 7.e) de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006)** , de 28 de noviembre («LIRPF»). En efecto, la actuación administrativa impugnada incide, en este caso, sobre el ejercicio 2006, por lo debe interpretarse el TRLIRPF (LA LEY 372/2004) (2004), sin perjuicio de que, en la parte que a este recurso interesa, se mantenga la misma redacción en el art. 7 e) LIRPF (LA LEY 11503/2006).

Entiende el Tribunal que una lectura pausada del artículo 7.e) TRLIRPF (LA LEY 372/2004) exige tener en consideración si la indemnización percibida por la trabajadora tiene carácter obligatorio en virtud de la normativa a la que se refiere el propio precepto, esto es, el Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015), su normativa de desarrollo o la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Pues bien, **las claves para determinar si esa indemnización (i) es de carácter obligatorio y (ii) además, lo es en virtud del marco normativo** al que se refiere el precepto, **deben obtenerse a partir del análisis del art. 11. Uno. del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985).**

— Por ello en el **fundamento Tercero analiza la extinción del contrato de alta dirección por voluntad del empresario y, en particular, el carácter obligatorio de la indemnización.**

Al analizar la regulación normativa parte de que el **Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015)** , aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de marzo (LA LEY 496/1980), **considera la relación del personal de alta dirección como una relación laboral de carácter especial cuyo régimen jurídico se reguló**, cumpliendo el mandato del ET, **por el Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985)**, de 1 de agosto. Por tanto, y **a los efectos del art. 7 e) TRLIRPF (LA LEY 372/2004)**, el citado **Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985)** adquiere la **consideración de normativa de desarrollo del Estatuto** de los Trabajadores.

Llegados aquí **considera el TS que queda por determinar si el Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985) establece dicha indemnización con carácter obligatorio**, de acuerdo con la propia terminología contenida en el art. 7 e) TRLIRPF (LA LEY 372/2004), **para lo que analiza lo establecido por el art. 11** del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), que hemos transcrito anteriormente en el apartado normativa.

El TS, interpretando la sentencia de la AN, considera que la *ratio decidendi* de la misma emerge de su **Fundamento de Derecho Séptimo, donde analiza la incidencia de la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014** (la Sala Cuarta no interpreta el art. 7 TRLIRPF (LA LEY 372/2004), pero sí que interpreta el artículo 11 Uno del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985)). Se trataba de un supuesto en el que **se planteaba si un alto cargo, cuyo contrato se extingue por desistimiento del empresario, tiene o no derecho a la indemnización de siete días de salario por año** de servicio hasta un máximo de seis mensualidades, a que se refiere el artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), **habida cuenta de que en su contrato figuraba una cláusula que permitía la extinción de la relación laboral por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización**, enfatiza los siguientes pasajes de la misma:

«... a juicio de esta Sala Cuarta, la interpretación más lógica del art. 11.1 , párrafo segundo del RD 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), en sí mismo considerado, es que no lo permite . El precepto en cuestión se compone de tres elementos normativos , que son los siguientes : a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..."

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones, sino que se remite a la que pacten las partes : "...pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades".

[...]

*Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto —como el del caso de autos— cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria, sino que **consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización** . Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho".*

Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho, pero no su completa ablación. »

La **Audiencia Nacional reconoce** en su sentencia que **se aparta de la línea jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, «plasmada, por todas, en la Sentencia de 13 de junio de 2012 (recurso de casación nº 145/2009), que declara la sujeción en su totalidad de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, al no establecer el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (LA LEY 2054/1985), ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio** , respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su art. 11 son "a falta de pacto" y "en su defecto" y por tanto, meramente subsidiario de lo convenido, siendo esto así porque si bien el art. 3.1.c) del Estatuto de los Trabajadores (LA LEY 16117/2015) establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su art. 2.1.a) atribuye "carácter especial" a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación.»

Para superar ese criterio precedente, la sentencia de instancia de la AN evoca «el carácter complementario del ordenamiento jurídico que atribuye el art. 1.6 del Código Civil (LA LEY 1/1889) a la jurisprudencia del Tribunal Supremo» y añade que «aun cuando no estemos en un supuesto de prejudicialidad en sentido estricto, pues no ha existido un pronunciamiento del orden social respecto del carácter de la relación laboral concretamente analizada en el presente caso, **no puede desconocerse que las sentencias dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina por la Sala del Tribunal Supremo competente por razón de la materia tienen una fuerza expansiva especialmente intensa**, derivada de la naturaleza misma del recurso de casación para unificación de doctrina aún sin el efecto vinculante de las sentencias dictadas en recursos de casación en interés de ley —vid. la importante STC de 19 de marzo de 2012 (LA LEY 19220/2012)—.»

De este modo **concluye la AN, que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese.**

Después de analizar todo lo anterior el **Tribunal Supremo confirma la sentencia de instancia de la AN, concluyendo** que, aunque previamente, en la sentencia de 13 de junio de 2012 (recurso de casación n.º 145/2009 (LA LEY 79185/2012)), había declarado la sujeción al impuesto —en su totalidad— de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, aplicando la doctrina recogida

en su previa sentencia de 21 de diciembre de 1995, **en este momento considera que hay razones fundadas para entender superado dicho criterio.**

Y ello, **fundamentalmente**, *«porque frente a la interpretación prejudicial que nuestras sentencias contenían del artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), la sentencia posterior de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 abril 2014, acomete una exégesis directa del referido precepto, confirmando, precisamente, el carácter obligatorio de la indemnización en el caso por ella enjuiciado».*

Considera, en este sentido, **muy esclarecedoras las afirmaciones** del escrito de interposición del **Abogado del Estado** al admitir *«que la Sala de lo Social tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985 (LA LEY 2054/1985) , pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y de un asunto, la indemnización en caso de cese en el contrato de alta dirección, cuyo conocimiento pleno corresponde a esa jurisdicción (cfr. art. 9.5 LOPJ (LA LEY 1694/1985)).»*

Por lo que se refiere al «particular valor a la jurisprudencia de otros órdenes jurisdiccionales» el TS, además de compartir las reflexiones del escrito de interposición, **pone de manifiesto que el recurso de casación introducido por la Ley Orgánica 7/2015 (LA LEY 12048/2015), comporta un mecanismo de interpretación uniforme del derecho público y, a estos efectos**, como se infiere, entre otros, de los AATS (Sección de Admisión) de 11 julio 2018, recurso de casación 6304/2017 (LA LEY 80974/2018) y de 19 junio 2017, recurso de casación 346/2017 (LA LEY 84193/2017), **la jurisprudencia de otras salas de este Tribunal Supremo resulta perfectamente trasladable al ámbito contencioso-administrativo.**

Afirma que, ante eventuales fallos contradictorios procedentes de distintas salas jurisdiccionales, **el recurso de casación no puede ser interpretado en un sentido reduccionista no resultando posible descartar, a priori, la invocación de una jurisprudencia procedente de otros órdenes jurisdiccionales** que, como aquí ocurre, proyecta una clara incidencia en la decisión de las cuestiones planteadas en el seno del proceso contencioso-administrativo.

— Consecuencia de todo lo anterior, **el FALLO, reproduciendo lo anunciado en el fundamento CUARTO, relativo al contenido interpretativo de la sentencia y la resolución del recurso de casación:**

1. Fija como criterios interpretativos de esta sentencia los siguientes:

A la luz de la a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013 (LA LEY 90987/2014); ES:TS:2014:3088), necesariamente **se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta** de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004).

2. Declara no haber lugar al recurso de casación núm. 2727/2017, deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, **contra la sentencia** de 8 de marzo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo **de la Audiencia Nacional**, en el procedimiento ordinario (P.O) n.º 242/2015.

3. No formula pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

III. CONSIDERACIÓN FINAL

Con esta sentencia el Tribunal Supremo, modificando su criterio anterior, resuelve definitivamente la cuestión relativa a la exención de las indemnizaciones percibidas por los altos directivos en los supuestos de desistimiento del empresario, asumiendo el criterio, fijado por la Sala de lo Social del Alto Tribunal, de la existencia en estos contratos de una indemnización mínima obligatoria. Esta obligatoriedad es la que ampara la aplicación de la exención prevista en el art. 7.e) de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006), tal como ya resolvió la Audiencia Nacional cuya tesis confirma.

Aun cuando el supuesto a que se refiere la sentencia es el regulado en el apartado 1 del artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 (LA LEY 2054/1985) (extinción por desistimiento del empresario con indemnización mínima obligatoria de siete días del salario por año de servicio con el límite de seis mensualidades) cabe entender que la exención será también aplicable al supuesto regulado en el apartado 2 del citado artículo (extinción por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo que se declara improcedente), ya que hay que interpretar que la cuantía indemnizatoria prevista en este supuesto, en defecto de pacto, de veinte días de salario por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades gozará también de la calificación de «mínima obligatoria», lo que abre la puerta de la aplicación a la misma de la exención del art. 7.e) de la Ley.